

CONCEPTO 235 DE 20 DE MARZO DE 2014
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá

Doctora

ALBA DE LA CRUZ BERRIO BAQUERO

Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos

Carrera 8 No 6- 64 Piso 6

Bogotá D.C.

Ref.: Radicado 100 208 223-0025 del 11/02/2014

Tema Procedimiento tributario

Descriptor Sanción a contador, auditor o revisor fiscal-Recurso de apelación

Fuentes Formales Estatuto Tributario, artículos 660, 720 y s.s.; Ley 1437 de 2011, artículos 2 y 34; Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, artículos 77 y 78; Ley 57 de 1887, artículo 5, numeral 1 y Ley 962 de 2005, artículo 24.

Cordial saludo, Dra. Alba de la Cruz.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa No. 000006 de 2009, es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que; se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad, ámbito dentro del cual será atendida su solicitud.

Formula en el escrito de la referencia algunas inquietudes relacionadas con el procedimiento a seguir en la sustanciación de los recursos de apelación interpuestos contra las resoluciones que imponen la sanción prevista en el artículo 660 del Estatuto Tributario, por considerar que existen vacíos normativos para su aplicación.

Las inquietudes se centran en los siguientes aspectos:

- ¿Se debe rechazar el recurso de apelación por no cumplir con el requisito de presentación personal, a pesar de no contemplarse como causal de rechazo en el Artículo 78 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo ni en el artículo 728 del Estatuto Tributario?
- ¿Contra este rechazo procede el recurso de queja previsto en el artículo 78 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo? ¿Quién sería el competente?
- En caso de rechazo del recurso por la falta de presentación personal, ¿procede algún término para subsanar, considerando que se trata de un requisito formal? ¿Cuál sería el término para subsanar?
- Existe la posibilidad de aplicar lo señalado en el artículo 77 del C.P.A.C.A., es decir que no se requiera presentación personal del recurso si quien lo presenta ha sido reconocido en la actuación? De ser afirmativa esta respuesta, que se entiende por haber sido reconocido en la actuación, este reconocimiento debe ser expreso o se entiende tácito si al investigado o posible sancionado dentro del proceso se le ha tenido en cuenta una respuesta dada antes de la imposición de la sanción.

De manera previa a la resolución de su consulta, este Despacho se permite hacer las siguientes precisiones:

El Capítulo I del Título I de la Parte Primera del Código Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo - Ley 1437 de 2011- establece la finalidad, ámbito de aplicación y principios a considerar para la aplicación de dicha codificación.

Los artículos 2 y 34 del mencionado ordenamiento preceptúan:

"Artículo 2º. Ámbito de aplicación.

Las normas de esta Parte Primera del Código se aplican a todos los organismos y entidades que conforman las ramas del poder público en sus distintos órdenes, sectores y niveles, a los órganos autónomos e independientes del Estado y a los particulares, cuando cumplan funciones administrativas. A todos ellos se les dará el nombre de autoridades.

(...)

Las autoridades sujetarán sus actuaciones a los procedimientos que se establecen en este Código, sin perjuicio de los procedimientos regulados en leyes especiales. En lo no previsto en los mismos se aplicarán las disposiciones de este Código. (Subrayado fuera de texto).

"Artículo 34. Procedimiento administrativo común y principal.

Las actuaciones administrativas se sujetarán al procedimiento administrativo común y principal que se establece en este Código, sin perjuicio de los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales. En lo no previsto en dichas leyes se aplicarán las disposiciones de esta Parte Primera del Código. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1o del artículo 5o de la Ley 57 de 1887 a su vez, dentro de las reglas aplicables para determinar la prevalencia de las normas legales señala: *7a disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general*".

De conformidad con las disposiciones enunciadas, en el caso objeto de consulta se deberán aplicar en primer término las normas especiales que regulan la materia contenidas en el Estatuto Tributario, y en los aspectos no regulados en estas, serán aplicables las disposiciones contenidas en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso; Administrativo.

Bajo los anteriores lineamientos, se observa que la legislación tributaria regula de manera integral en el Título V del Libro Quinto del Estatuto Tributario (Artículos 720 y siguientes), los procesos de discusión de los actos de la administración, reglando entre otros aspectos, los recursos que proceden contra los actos de la administración tributaria - reconsideración y reposición - , los requisitos para su interposición, la competencia y en] general los procedimientos específicos para su ejercicio.

En éste punto debe destacarse, que si bien el artículo 722 del Estatuto Tributario hace referencia al recurso de reposición, esta referencia se entiende derogada tácitamente, como lo manifestó la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el Oficio 105195 de 2008 en el que sostuvo:

"El artículo 722 del Estatuto Tributario que también tiene como antecedente el Decreto 2503 de 1987, antes de la Ley 6 de 1992 - trataba de los requisitos de los recursos de reconsideración y reposición contra los actos proferidos por la Administración Tributaria, igualmente en el contexto de la determinación oficial de los tributos e imposición de sanciones a los contribuyentes y en general a los sujetos pasivos de obligaciones impositivas a que se refiere hoy el Título IV del Libro Quinto del Estatuto Tributario que lo contiene.

Lo anterior toda vez que el artículo 67 de la Ley 6 de 1992 sustituyó el artículo 720 del Estatuto Tributario y en el inciso 3 expresó que cuando el acto haya sido proferido por el Administrador de Impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió y por lo tanto eliminó el recurso de reposición contra los actos de la Administración Tributaria proferidos por el Administrador de Impuestos, unificando así el recurso de reconsideración independientemente de quien profiera, el acto de determinación o imposición de la sanción. Sin embargo quedó desarmonizado el artículo 722, en cuanto hace alusión aún al recurso de reposición.

Es por lo anterior que mediante el Concepto No 025682 de 2000 se indicó que la referencia al recurso de "reposición" del artículo 722 del Estatuto Tributario está derogada tácitamente y por lo tanto contra los actos del Administrador, solo procede el recurso de reconsideración; igual ocurre con la referencia contenida en el artículo 732 del Estatuto".

El artículo 660 del Estatuto Tributario por su parte, establece la sanción de suspensión de la facultad para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la Administración Tributaria a contadores, auditores o revisores fiscales, en los siguientes términos:

"ARTÍCULO 660. SUSPENSIÓN DE LA FACULTAD DE FIRMAR DECLARACIONES TRIBUTARIAS Y CERTIFICAR PRUEBAS CON DESTINO A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. <Artículo modificado por el artículo 54 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:>

<Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). El texto con el nuevo término es el siguiente:> Cuando en la providencia que agote la vía gubernativa, se determine un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor, en una cuantía superior a \$11.866.000 originado en la inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria, se suspenderá la facultad al contador, auditor o revisor fiscal, que haya firmado la declaración, certificados o pruebas, según el caso, para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la Administración Tributaria, hasta por un año la primera vez; hasta por dos años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad. Esta sanción será impuesta mediante resolución por el Administrador de Impuestos respectivo y contra la misma procederá recurso de apelación ante el Subdirector General de Impuestos, el cual deberá ser interpuesto dentro de los cinco días siguientes a la notificación de la sanción.

Todo lo anterior sin perjuicio de la aplicación de las sanciones disciplinarias a que haya lugar por parte de la Junta Central de Contadores.

Para poder aplicar la sanción prevista en este artículo deberá cumplirse el procedimiento contemplado en el artículo siguiente". (Subrayado fuera de texto)

El artículo 660 del Estatuto Tributario previamente transcrito, consagra de manera expresa el recurso que procede contra las resoluciones que imponen la sanción establecida en dicha norma - el de apelación- , el cual debe ser interpuesto dentro de los cinco días siguientes a la notificación de la sanción, siendo estos dos -el tipo de recurso que procede y la oportunidad para su interposición- los únicos elementos previstos en el ordenamiento tributario en lo que atañe de manera concreta a este recurso, razón por la que será necesario remitirse a las disposiciones del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo en los aspectos en los que no se cuenta con una regulación legal propia para su trámite.

De conformidad con lo hasta aquí expuesto, considera este Despacho en cuanto al interrogante relativo a si se debe rechazar el recurso de apelación por no cumplir con el requisito de presentación personal, que como ya se manifestó, el recurso contra los actos de la administración tributaria del que se ocupa el Estatuto tributario en los artículos 720 y siguientes es el de reconsideración, recurso que puede ser inadmitido por el incumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 722 del Estatuto Tributario, y en caso de omisión del requisito establecido en el literal c) de la mencionada disposición "*Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante...*", la omisión puede sanearse dentro del término de interposición como lo establece el artículo 728 ibídem.

En relación con la presentación personal de recursos, el artículo 724 del citado Ordenamiento señala:

"ARTÍCULO 724. PRESENTACIÓN DEL RECURSO. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 559, no será necesario presentar personalmente ante la Administración, el memorial del recurso y los poderes, cuando las firmas de quienes los suscriben estén autenticadas." (Subrayado fuera de texto).

Y el artículo 559 del Estatuto Tributario prescribe:

"ARTÍCULO 559. PRESENTACIÓN DE ESCRITOS Y RECURSOS. <Artículo modificado por el artículo 43 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> Las peticiones, recursos y demás escritos que deban presentarse ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, podrán realizarse personalmente o en forma electrónica.

1.1 Presentación personal

Los escritos del contribuyente deberán presentarse en la administración a la cual se dirijan, personalmente o por interpuesta persona, con exhibición del documento de identidad del signatario y en caso de apoderado especial, de la correspondiente tarjeta profesional.

El signatario que esté en lugar distinto podrá presentarlos ante cualquier autoridad local quien dejará constancia de su presentación personal...".

De otra parte, el artículo 77 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo en cuanto a la presentación de los recursos dispone:

"Artículo 77. Requisitos. Por regla general los recursos se interpondrán por escrito que no requiere de presentación personal si quien lo presenta ha sido reconocido en la actuación. Igualmente, podrán presentarse por medios electrónicos.

"Los recursos deberán reunir, además, los siguientes requisitos:

1: Interponerse dentro del plazo legal, por el interesado o su representante o apoderado debidamente constituido.

2: Sustentarse con expresión concreta de los motivos de inconformidad.

3. Solicitar y aportar las pruebas que se pretende hacer valer.

4.1 Indicar el nombre y la dirección del recurrente, así como la dirección electrónica...". (Subrayado fuera de texto).

Las causales de rechazo de los recursos se encuentran establecidas en el artículo 78 del OPACA; así:

"Artículo 78. Rechazó del recurso. Si el escrito con el cual se formula el recurso no se presenta con los requisitos previstos en los numerales 1, 2 y 4 del artículo anterior, el funcionario competente deberá rechazarlo. Contra el rechazo del recurso de apelación procederá el de queja".

Corno se puede observar, el incumplimiento del requisito de la presentación personal de los recursos no se encuentra consagrado de manera expresa como causal de rechazo en las disposiciones especiales del ordenamiento Tributario ni en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo razón por la que rechazar el recurso, constituiría una vulneración del derecho al debido proceso y al derecho de defensa consagrados en las normas constitucionales.

Así mismo, el artículo 24 de la Ley 962 de 2005 por la cual se dictaron disposiciones: sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado, establece una presunción de validez de firmas en los siguientes términos:

"ARTÍCULO 24. PRESUNCIÓN DE VALIDEZ DE FIRMAS. <Artículo modificado por el artículo 36 del Decreto 19 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Las firmas de particulares impuestas en documentos privados, que deban obrar en trámites ante autoridades públicas no requerirán de autenticación. Dichas firmas se presumirán que son de la persona respecto de la cual se afirma corresponden. Tal presunción se desestimarán si la persona de la cual se dice pertenece la firma, la tacha de falsa, o si mediante métodos tecnológicos debidamente probados se determina la falsedad de la misma.

Los documentos que implican transacción, desistimiento y, en general, disposición de derechos, deberán presentarse y aportarse a los procesos y trámites administrativos de acuerdo con las normas especiales aplicables. De la misma manera, se exceptúan los documentos relacionados con el sistema de seguridad social integral y los del magisterio."

Si bien la disposición previamente transcrita establece una excepción a su aplicación para los documentos que implican disposición de derechos, los que deben presentarse y aportarse a los procesos y trámites administrativos de acuerdo con las normas especiales aplicables, los recursos no se entienden comprendidos en esta excepción al no implicar disposición del derecho.

Al alcance de la expresión - documentos que implican disposición del litigio - se refirió el Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección "A", en Sentencia de ocho (8) de mayo de dos mil doce (2012), Radicado número: 11001-03-15-000-2011-01600-01 (AC), Consejero ponente: LUIS RAFAEL VERGARA QUINTERO, en la que manifestó:

"... trae la presunción de que los memoriales presentados para que formen parte del expediente se presumirán auténticos, salvo aquellos que impliquen o comporten disposición del derecho en litigio, es así, que el documento contentivo del recurso de apelación debe presumirse auténtico dado que este no conlleva disposición del litigio, pues son de esta estirpe los de transacción, desistimiento y retiro de la demanda, entre otros..."

Si bien la sentencia parcialmente transcrita no se refiere puntualmente a la disposición de derechos, resulta útil para la comprensión de esta expresión.

En relación con la presentación personal de los recursos han fijado su posición algunos autores, entre otros el Dr. Enrique José Arboleda Perdomo, quien comentando el artículo 77 del C.P.A. en su obra "Comentarios al Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo", LEGIS, 2011, p. 121-122, expresó:

"En cuanto a los requisitos formales de los recursos, a más del escrito, incluyendo los mensajes de datos como equivalentes a la escritura en papel, es oportuno hacer las anotaciones que siguen:

- No se requiere presentación personal para autenticar el documento cuando quien lo presente haya sido reconocido en el procedimiento administrativo que originó el acto recurrido. Se recuerda que la Ley 962 de 2005 en su artículo 24 dispone que por regla general las, firmas de las actuaciones de los particulares no requerirán de autenticación. Dichas firmas se presumirán (sic) que son de la persona respecto de la cual se afirma corresponden. Tal presunción se desestimarán si la persona de la cual se dice pertenece (sic) la firma, la tacha de falsa, o si mediante métodos tecnológicos debidamente probados se determina la falsedad de la misma. Esta norma queda, modificada a partir de la vigencia del nuevo Estatuto, únicamente para los recursos.

- El recurso debe suscribirlo el interesado, su representante en los casos en que no pueda actuar directamente o su apoderado debidamente constituido..."

Ahora bien, según lo dispuesto en el artículo 77 del C.P.A.C.A., los recursos no requieren de presentación personal si quien los presenta ha sido reconocido en la actuación, reconocimiento que en el contexto del caso materia de consulta, considera este; Despacho, será el que se haya efectuado en el curso del procedimiento prescrito por el artículo 661 del Ordenamiento Tributario como condición sine qua non para poder imponer la sanción de que trata el artículo 660 del mismo ordenamiento.

Al no encontrarse prevista la falta de presentación personal como causal de rechazo del recurso de apelación, siendo el debido proceso un imperativo de orden constitucional, se debe respetar esta garantía constitucional consagrada a favor de los particulares decretando el rechazo de los recursos únicamente cuando se configura alguna de las causales establecidas de manera expresa en la ley.

La Honorable Corte. Constitucional en Sentencia T-286/13 de veinte (20) de mayo de dos mil trece (2013), Magistrado sustanciador: NILSON PINILLA PINILLA, en torno al tema del derecho al debido proceso administrativo manifestó:

"...Del derecho al debido proceso administrativo. Reiteración de jurisprudencia

Como es sabido, la Constitución de 1991 extendió e hizo aplicable al campo de las actuaciones administrativas el concepto de debido proceso, así como el correlativo derecho fundamental, que si bien de tiempo atrás había sido materia de amplios desarrollos normativos y jurisprudenciales, no era hasta entonces objeto de garantía constitucional, pues hasta ese momento ésta había estado reservada sólo a los procesos y actuaciones jurisdiccionales (...).

...El derecho de apelar las decisiones adversas de que trata el artículo 31 superior hace parte del derecho fundamental al debido proceso, pues según expuso esta corporación en sentencia T-083 de marzo 17 de 1998 (M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz) el principio de la doble instancia "constituye 'una piedra angular dentro del Estado de derecho', como quiera que garantiza, en forma plena y eficaz, el derecho fundamental de defensa al permitir que el superior jerárquico del funcionario encargado de tomar una decisión en primera instancia, pueda libremente, estudiar y evaluar las argumentaciones expuestas y llegar, por tanto, al convencimiento de que la determinación adoptada se fundamentó en suficientes bases fácticas y legales o que, por el contrario, desconoció pruebas, hechos o consideraciones jurídicas que ameritaban un razonamiento y un juicio diferente...".

Finalmente, al ser improcedente el rechazo de recurso de apelación, tampoco, procederá el recurso de queja cuyo objetivo lo constituye el que se conceda el recurso de apelación cuando fue indebidamente negado.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias, pueden consultarse en la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.cos> clickeando los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

(Fdo.) LEONOR EUGENIA RUÍZ DE VILLALOBOS, Subdirectora de Gestión de Normativa y Doctrina.